

# Als de fiscus verliest betaalt ze dan ook de proceskosten?

mr G.C. Rellum<sup>1</sup>

## Inleiding

Indien de belastingplichtige het niet eens is met het fiscale standpunt van de belastingdienst welke tot uiting komt in de aanslagregeling staan volgens de artikelen 29 en 31 van de Algemene verordening Landsbelastingen [hierna: “de ALL”] hoofdzakelijk de volgende wegen open.<sup>2 3</sup> Ten eerste het instellen van bezwaar tegen de aanslag en ten tweede het instellen van beroep tegen de uitspraak op bezwaar.<sup>4</sup>

Indien middels een bezwaar- en of beroepschriftprocedure de belastingplichtige [uiteindelijk] in zijn gelijk wordt gesteld door respectievelijk de inspecteur van de Belastingdienst of de Raad van beroep in belastingzaken komt vervolgens de vraag aan de orde in hoeverre de Belastingdienst als orgaan van het Eilandgebied Curaçao aansprakelijk kan worden gesteld voor het vergoeden van de betrokken advieskosten en de proceskosten [inclusief de kosten van de gemachtigde veelal de belastingadviseur of de advocaat die voor de belastingplichtige heeft geprocedeerd].

Aangezien deze vraag niet simpel met ja of nee kan worden beantwoord zal onderstaand een overzicht worden gegeven van de voornaamste factoren welke bij deze problematiek een rol spelen. Daarbij zal een onderscheid worden gemaakt tussen de bezwaarschrift- en de beroepschriftprocedure. Vervolgens zullen nog overige feiten en omstandigheden worden aangehaald die van belang kunnen zijn bij de toewijzing van en de vaststelling van de hoogte van de vergoeding van advies- en proceskosten.

## Civiele rechter

De huidige belastingwetgeving van de Nederlandse Antillen voorziet niet in een regeling voor de vergoeding van advieskosten en proceskosten welke zijn opgekomen in de bezwaar- en beroepsprocedure in het geval dat de belastingplichtige zijn [gedeeltelijk] gelijk heeft gehad door respectievelijk de belastingdienst en of de Raad van beroep in belastingzaken.<sup>5</sup> Als gevolg van het gebrek aan een fiscale proceskostenvergoeding in de huidige belastingwetgeving dient de belastingplichtige zich voor het bereiken van een proceskostenvergoeding te wenden tot de civiele rechter.

---

<sup>1</sup> De auteur is als advocaat en fiscalist werkzaam bij Small Murray Scheper-advocaten te Willemstad, Curaçao, Nederlandse Antillen en maakt deel uit van de redactie van de AJV Nieuwsbrief. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

<sup>2</sup> Algemene Landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001, no. 89).

<sup>3</sup> Met name voor de aanslagregeling voor de inkomstenbelasting en de winstbelasting.

<sup>4</sup> Daarnaast bestaat nog de praktische mogelijkheid voor het niet [of niet geheel] betalen van de naheffings- of navorderingsaanslag. Aangezien deze mogelijkheid veelal zal leiden tot invorderingsmaatregelen van de fiscus wordt deze in het navolgende buiten beschouwing gelaten. In dit verband wordt nog opgemerkt dat de verplichting tot betaling van de verschuldigde belasting volgens artikel 32 Algemene Landsverordening Landsbelastingen niet wordt geschorst door de indiening van een bezwaar- of beroepschrift

<sup>5</sup> Raad van Beroep voor Belastingzaken 16 november 1998, nr. 1997/166; Raad 30 oktober 1998, nr. 1998/007

Voor het in aanmerking komen voor een vergoeding van gemaakte of te maken kosten door de hoofdzakelijk verliezende tegenpartij bestaan in het civiele recht in het algemeen twee mogelijkheden met name een vordering uit wanprestatie of een vordering uit onrechtmatige daad. Aangezien de heffing van belastingen niet voortvloeit uit een overeenkomst met de fiscus maar haar grondslag vindt in de wet is een vordering uit wanprestatie naar haar aard niet mogelijk.<sup>6</sup> Derhalve rest voor de belastingplichtige het in stellen van een vordering uit een onrechtmatige daad tegen de fiscus bij de civiele rechter.

### Onrechtmatige daad

Als onrechtmatige daad wordt aangemerkt: “een inbreuk op een recht, een doen of nalaten in strijd met een wettelijke plicht of met hetgeen volgens ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamd is, een en ander buiten de aanwezigheid van een rechtvaardigheidsgrond”.

In beginsel dient voor het komen tot een onrechtmatige daad met name aan de elementen, causaliteit, schade en het niet aanwezig zijn van een rechtvaardigingsgrond te worden voldaan. Om te voorkomen dat de belastingplichtige [middels zijn gemachtigde] moet aantonen dat aan alle elementen van een onrechtmatige daad wordt voldaan wordt vaak een beroep gedaan op het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998, NJ 1998/526. In dit arrest heeft de Hoge Raad bepaald dat het van de feiten en omstandigheden afhangt of een schadevergoeding uit onrechtmatige daad dient te worden verstrekt door de overheid. Doordat in dit arrest reeds is aangegeven dat een vordering uit een onrechtmatige daad voor het komen tot een fiscale advies/proceskostenvergoeding mogelijk is dient slechts te worden aangetoond dat sprake is van feiten en omstandigheden die dit rechtvaardigen en is het niet nodig om het voldoen aan alle bovengenoemde elementen van een onrechtmatige daad aannemelijk te maken. Voor de beoordeling van de feiten en omstandigheden die een fiscale advies/proceskosten vergoeding rechtvaardigen is het van belang dat een onderscheid wordt gemaakt in proceskosten welke betrekking hebben op de bezwaarschriftprocedure en proceskosten welke betrekking hebben op de beroepschriftprocedure.

### Bezwaarschriftprocedure

Indien een belastingplichtige het niet eens is met de door de fiscus opgelegde aanslag kan de belastingplichtige op grond van artikel 29 van de ALL schriftelijk bezwaar instellen tegen de aanslag bij de Inspecteur van de Belastingdienst. Dit bezwaar dient tijdig binnen de daarvoor voorgeschreven termijn van twee maanden te zijn ingediend. Indien bezwaar wordt ingesteld dient de fiscus haar aanslag mede op grond van de argumenten van de belastingplichtige te heroverwegen waarna de fiscus de aanslag kan handhaven of verlagen.

Inmiddels is voor de schadevergoeding het bovengenoemd arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998, NJ 1998/526 in Nederland niet meer van belang.<sup>7</sup> Dit aangezien in de

---

<sup>6</sup> In dit kader worden vaststellingsovereenkomsten met de fiscus meer bekend als rulings buiten beschouwing gelaten.

<sup>7</sup> Voor fiscale procedures op de Nederlandse Antillen en Aruba zijn in beginsel de arresten van de Hoge Raad niet van toepassing omdat deze procedures (nog geen) geen cassatie mogelijkheid kennen. Na de bezwaarfase volgt nog slechts een beroepsfase. Echter worden in de praktijk door de Raad van Beroep bij haar rechtsoverwegingen wel de

Nederlandse wetgeving per 1 september 1999 voor de vergoeding van kosten in de bezwaarfase namelijk aansluiting is gezocht bij het Besluit proceskosten bestuursrecht met name artikel 8:75 Algemene wet bestuursrecht.

Met betrekking tot de vergoeding van proceskosten is in de Memorie van Toelichting van artikel 8:75 Awb (NL) aangegeven dat de vergoeding van kosten gemaakt in de bestuurlijke voorfase (waaronder de bezwaarfase) uitzondering dient te zijn en alleen aan de orde kan zijn indien bijzondere omstandigheden daartoe aanleiding geven. De bezwaarschriftprocedure is, anders dan de beroepsprocedure gericht op bestuurlijke heroverweging van genomen besluiten en op herstel van in de primaire besluitvormingsfase gemaakte fouten en vormt daarmee een verlengstuk van die fase. Van bijzondere omstandigheden zoals hiervoor bedoeld is slechts sprake indien het bestreden besluit door ernstige onzorgvuldigheid in strijd met het recht is genomen. Het begrip 'ernstige onzorgvuldigheid' is ontleend aan de bestuursrechtspraak en duidt op een situatie waarin het bestuursorgaan als het ware tegen beter weten in heeft gehandeld. Niet ieder gebrek in de besluitvorming levert ernstige onzorgvuldigheid op voor het in aanmerking komen voor een proceskosten vergoeding. Indien sprake is van een verdedigbaar juridisch standpunt, of anderszins genoemd een pleitbaar standpunt is van onzorgvuldigheid geen sprake.

Aangezien de Nederlandse Antillen nog geen besluit fiscale proceskosten vergoeding kent is het verdedigbaar dat voor de vergoeding van fiscale proceskosten voorzover sprake is van ernstige onzorgvuldigheid aan de zijde van de fiscus, zoals ook in Nederland, aansluiting dient te worden gezocht bij de limitering van proceskosten volgens het Besluit proceskosten bestuursrecht (P.B. 2001, no 127) van de Nederlandse Antillen. Daarnaast is het ook bij de proceskostenveroordeling in civielrechtelijke zaken op de Nederlandse Antillen gebruikelijk dat niet alle daadwerkelijk gemaakte proceskosten worden vergoed.<sup>8</sup> Gezien de beperking van de vergoeding van proceskosten in bestuursrechtelijke- en civielrechtelijke zaken lijkt een dergelijke beperking voor proceskosten gemaakt in fiscale zaken dan ook niet vreemd.

### Beroepschriftprocedure

Indien de belastingplichtige het niet eens is met de uitspraak van de inspecteur op het bezwaarschrift kan de belastingplichtige op grond van artikel 31 lid 1 van de ALL binnen een periode van 2 maanden in beroep komen tegen deze uitspraak bij de Raad van beroep voor belastingzaken.<sup>9</sup>

Voor de vergoeding van proceskosten in de beroepsfase wordt mutatis mutandis verwezen naar de bovenstaande alinea's omtrent de vergoeding van proceskosten in de bezwaarfase. Dit met dien verstande dat het in de beroepsfase niet gaat om een bestuurlijke heroverweging maar een beslissing door een rechtelijke instantie zijnde de Raad van beroep in belastingzaken waardoor sneller ruimte bestaat voor het komen tot een proceskostenvergoeding.

---

uitspraken van de Nederlandse Hoge Raad betrokken. In het civiele recht zijn de uitspraken van de Nederlandse Hoge Raad wel volledig van toepassing. Aangezien voor de proceskostenvergoeding van de fiscale procedure voor een civiele rechtsgang is gekozen, zijn de civielrechtelijke uitspraken van de Hoge Raad zoals het arrest van 20 februari 1998, voorzover relevant, aan de orde.

<sup>8</sup> Het liquidatietarief van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van de Nederlandse Antillen en Aruba per 1 januari 1999 gepubliceerd op 1 december 1998.

<sup>9</sup> Ingeval van het niet doen van een uitspraak op bezwaar door de inspecteur of indien de termijn voor het doen van een uitspraak door de inspecteur is verlengd gelden volgens artikel 31 lid 1 van de ALL andere termijnen.

Overige van belang zijnde feiten en omstandigheden

### Proportionaliteit

Voor de limitering van proceskosten kan de civiele rechter door de fiscus ook worden verzocht om te beoordelen of de hoogte van de proceskosten in een redelijke verhouding staan tot het fiscale belang. Daarbij dient bij de vaststelling van de hoogte van het fiscale belang mede rekening te worden gehouden met de fiscale besparing over voorgaande en mogelijk ook toekomstige boekjaren/tijdvakken van de belastingplichtige.

### Hebben alle aangegeven kosten betrekking op het fiscale geschil?

Bij de beoordeling van de hoogte van de kosten welke in aanmerking dienen te komen voor proceskostenvergoeding dient de gemachtigde van de Belastingdienst van de Nederlandse Antillen te onderzoeken of de opgevoerde kosten daadwerkelijk verband houden met het fiscaal geschil waarvoor de belastingplichtige in bezwaar en beroep is gegaan. Bij de belastingplichtige bestaat al gauw de neiging om ook proceskosten welke zien op fiscale kwesties waarvoor geen bezwaar en of beroep is ingesteld door de belastingplichtige op te voeren. Dit omdat op facturen/declaraties van de gemachtigde/belastingadviseur vaak de aangegeven diensten zijn verleend voor meerdere soorten van geschilpunten welke niet of niet geheel zijn aangebracht in een bezwaar- of beroepsprocedure.

### Is het fiscaal geschil voor alle betrokken jaren gewonnen?

Tevens van belang voor de gemachtigde van de Belastingdienst der Nederlandse Antillen is om in geval van een geschil dat betrekking heeft op meerdere tijdvakken (boekjaren) na te gaan of de fiscus ook voor alle jaren in het ongelijk is gesteld door de Raad van beroep in belastingzaken. Indien dat niet geheel het geval is, is het verdedigbaar dat de fiscale advies- en proceskosten welke voor vergoeding in aanmerking dienen te komen, pro-rata worden verlaagd.

### Ondernemingskosten

Voorzover de betrokken advies- en of proceskosten volgens de uitspraak van de civiele rechter niet in aanmerking kunnen komen voor vergoeding kunnen deze bij entiteiten welke belastingplichtig zijn voor de heffing van winstbelasting, in beginsel, in aftrek worden gebracht bij de vaststelling van de hoogte van de belastbare winst.

### De dubbele redelijkheidstoets

De door de belastingplichtige gestelde advies- en of proceskosten dienen de dubbele redelijkheidstoets te doorstaan. De gemaakte kosten dienen namelijk noodzakelijk te zijn geweest en bovendien, qua hoogte, redelijk te zijn.

### Besluit proceskosten fiscale zaken

Door het gebrek aan een besluit of een verordening inzake een fiscale proceskostenvergoeding loopt de overheid/fiscus het risico dat zij middels civielrechtelijke procedures aansprakelijk

wordt gesteld voor het vergoeden van alle betrokken advies- en bijstandskosten van de belastingplichtige. Momenteel lijkt het zelfs dat de civiele rechter geneigd is om de bovengenoemde argumenten voor de beperking van de hoogte van de proces- en advieskosten vergoeding ter zijde te leggen.<sup>10</sup> Dit met name indien de kosten qua documentatie goed zijn onderbouwd. Waar mogelijk houdt dit verband met het signaal van de rechterlijke macht richting de wetgever om verandering te brengen in het gebrek aan fiscale wetgeving op dit gebied. Gezien de aanzienlijke budgettaire gevolgen door het gebrek aan een regeling voor een fiscale proceskostenvergoeding is het van zeer groot belang dat de wetgever de komst van dit besluit of deze verordening bevordert zodat de reeds schaars aanwezige middelen van de Nederlandse Antillen voor meer urgente doeleinden kunnen worden aangewend.

---

---

<sup>10</sup> GEA Burgerlijke zaken A.R. 78/2000, 20 november 2000; A.R. 1053/2003, A.R. 1064/2003, A.R. 45/2006, 30 oktober 2006. Alleen de dubbele redelijkheidstoets werkt enigszins afhankelijk van de feiten nog in het voordeel van het land.